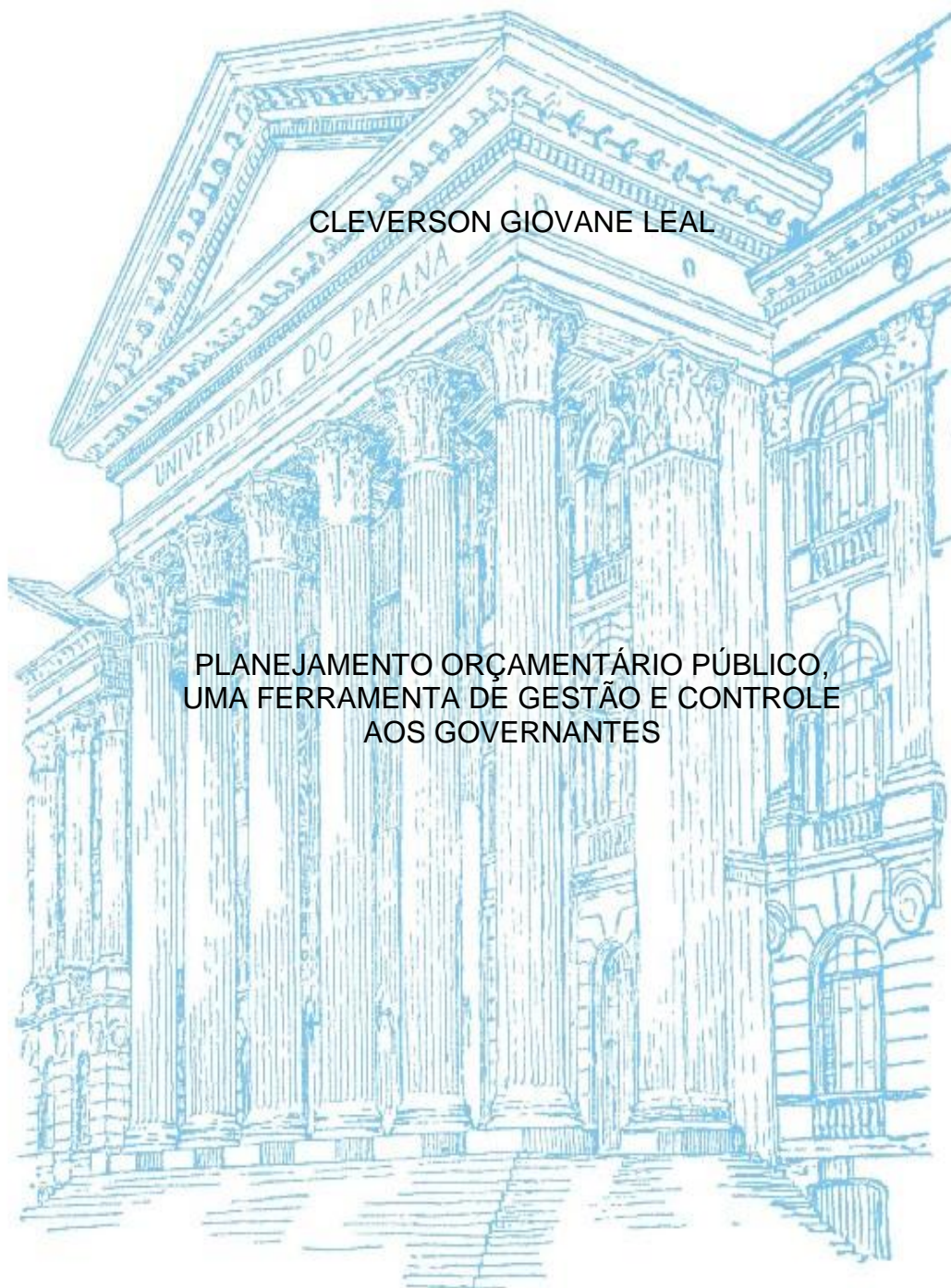


UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

CLEVERSON GIOVANE LEAL

PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO PÚBLICO,
UMA FERRAMENTA DE GESTÃO E CONTROLE
AOS GOVERNANTES



CURITIBA
2013

CLEVERSON GIOVANE LEAL

PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO PÚBLICO,
UMA FERRAMENTA DE GESTÃO E CONTROLE
AOS GOVERNANTES

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em controladoria, no Curso de Pós-Graduação em Controladoria, Setor de Ciências Humanas aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Profº. Drº Luiz Rogério Farias

CURITIBA
2013

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela sabedoria. E por todas as dificuldades que enfrentei, não fosse por elas, eu não teria saído do lugar. As futilidades e facilidades nos impedem de ir além.

A minha esposa Maria, pelas inúmeras vezes em que você me enxergou melhor do que sou. Pela sua capacidade de me compreender e apoiar.

Aos meus filhos, Eduardo, Giovane e Kamyla por serem as melhores coisas que já aconteceram em minha vida. Proporcionando alegrias ímpares.

A minha mãe, Anita, figura doce e incentivadora de minha progressão intelectual.

Ao meu orientador, Profº Drº. Luiz Rogério Farias, pela dedicação apoio e incentivo na conclusão da referida dissertação.

Aos Docentes do Programa de Pós-graduação em Controladoria da Universidade Federal do Paraná. Pelos amplos conhecimentos transmitidos.

Aos colegas da Turma de Pós-graduação 2012, pelos momentos enriquecedores e de descontração.

RESUMO

Este Trabalho objetivou descrever a Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO no processo da aplicação como instrumento e ferramenta de gestão e controle aos governantes, demonstrando o impacto das informações contábeis e sua relevância, no planejamento e auxílio na identificação imediata de possíveis distorções que podem gerar problemas aos gestores públicos, quando desconhecem ou descumprem o orçamento à luz da legislação ora vigente. Para tanto, o orçamento é tratado como recurso democrático e participativo, para que a comunidade possa se inteirar e efetivamente participar da administração pública valendo-se dos princípios orçamentários, concebidos como premissas balizares na concepção e execução das leis orçamentárias e, desta forma, favorecendo uma gestão pública muito mais eficiente e eficaz para a sociedade e para o gestor público.

Palavras-chave: Planejamento, orçamento público, gestão pública, leis orçamentárias, princípios orçamentários.

ABSTRACT

This work aimed to understand the Budget Guidelines Law - LDO in the application process as an instrument and tool for managing and controlling the rulers, demonstrating the impact of accounting information and its relevance in planning and aid in the immediate identification of possible distortions that can cause problems for public managers, when unaware or violate the budget in light of the legislation now in force. Therefore, the budget is treated as a resource democratic and participatory, so that the community can learn and participate effectively in public administration making use of budgetary principles, conceived as structural assumptions in the design and execution of budgetary laws and thus favoring public management more efficient and effective for society and for the public manager.

Keywords: planning, public budgeting, public management, budgetary laws, budgetary principles.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	8
1.2 OBJETIVOS GERAIS	8
1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	8
1.4 JUSTIFICATIVA	8
1.5 HIPÓTESES	9
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO	9
2 METODOLOGIA	11
2.1 METODOLOGIA DE PESQUISA	11
2.2 INSTRUMENTOS, PROCEDIMENTO DE COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS	11
2.3 LIMITAÇÕES DE ESTUDO	12
3. ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	13
3.1 BREVE HISTÓRICO DO ORÇAMENTO APLICADO AO SETOR PÚBLICO	21
3.2 CONCEITO DE ORÇAMENTO PÚBLICO	24
3.4 PRINCÍPIOS GERAIS	26
3.5 PRINCÍPIOS SUBSTANCIAIS	27
3.6 PRINCÍPIOS DE APRESENTAÇÃO	28
4. CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	30
4.1 PLANEJAMENTO E CONTROLE DO ORÇAMENTO PÚBLICO	33
4.2 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E SUAS FUNÇÕES	36
4.3 POLÍTICAS PÚBLICAS E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO	40
4.4 O ORÇAMENTO PÚBLICO E A COMUNIDADE	42
4.5 MECANISMOS RETIFICADORES DO ORÇAMENTO	45
4.5.1 POLÍTICA E PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS FAVORÁVEIS À COMUNIDADE	46
5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
5.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS QUANTO A PROPOSTA DA DISSERTAÇÃO	50
5.2 SUGESTÃO PARA TRABALHOS FUTUROS	51
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	52

1. INTRODUÇÃO

O planejamento orçamentário na administração pública se tornou o grande desafio do gestor público num cenário político cada vez mais de interesses, uma vez que a ele demanda conhecer suas nuances e facetas para bem geri-lo, bem como todo o processo de sua elaboração cuja participação é quase mínima, contribuindo apenas com as informações de resultado de algo por outro planejado.

Esta pesquisa tem a finalidade de Compreender as fases do processo de planejamento do orçamento público no Brasil, através das leis correlatas ao tema, portanto, esta pesquisa visa tão somente tratar dos aspectos gerenciais dos quais está envolvido o gestor, a execução e controle do orçamento, assim como se dá a estrutura e a formação de todo o ciclo orçamentário. Desta forma, ao administrador cabe conhecê-lo desde a sua formulação, compreendendo os conceitos de planejamento estratégico, tático e operacional a luz da gestão governamental, uma vez que sem tal conhecimento não há como exercer um controle adequado em sua execução.

A pesquisa delinea seu foco no propósito da importância dos governantes despertarem para um conhecimento muito mais apurado do processo de planejamento orçamentário público do Brasil, servindo como uma importante ferramenta para a atividade pública.

Corriqueiramente, constata-se que o orçamento público em geral, sofre diversas suplementações e ajustes de última hora para corrigir falhas ou atender alguma necessidade não orçada anteriormente. Desta maneira, vislumbra-se a motivação pelo tema ora abordado.

O objeto de análise desta pesquisa é o processo de planejamento do orçamento público no Brasil, Descrever como ele deve ser elaborado, gerido e aplicado pelos agentes públicos.

Para desenvolvimento desta pesquisa, cumpre ressaltar a importância dos autores Silva (2004) e Piscitelli (2004), que juntos aplicam uma abordagem sobre o funcionamento da contabilidade pública no Brasil e seu controle em diversos aspectos, refutando sobre os conceitos de planejamento, programação e de orçamento propriamente dito, considerando que a elaboração de um orçamento deve ser compreendida como o processo de orçar a receita e fixar as despesas.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

O sistema orçamentário público brasileiro é deveras complexo, arregimentado pelas leis que o compõe. Com isso, esclarecendo e descrevendo a aplicação da Lei de Diretrizes Orçamentária como ferramenta de planejamento gestão e controle com o amparo legal da contabilidade pública, o poder executivo terá resultados com melhor eficácia e eficiência?

1.2 OBJETIVOS GERAIS

Descrever a Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO no processo da aplicação como instrumento de planejamento, gestão e controle como forma de ferramenta e amparo legal para atividade pública.

1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Observar e relacionar a existência da Lei de Diretrizes Orçamentária com a Lei de Responsabilidade Fiscal;

Descrever o processo de aplicação e gerenciamento;

Identificar como ferramenta de planejamento, gestão e controle da Lei de Diretrizes Orçamentária - LDO na atividade pública praticada pelos governantes.

1.4 JUSTIFICATIVA

A contabilidade pública tem como por objetivo aplicar os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública. Esta ramificação da contabilidade tem

condições de oferecer à sociedade um orçamento transparente e acessível sobre a gestão pública, por meio da Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO. Que compreende um conjunto de metas e prioridades da administração pública. Incluem-se ainda as despesas de capital para exercício financeiro subsequente bem como orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual – LOA. Dispondo sobre as alterações na Legislação Tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Diante disso, para que se possa oferecer tal transparência e acessibilidade de forma responsável, descrever o processo do orçamento público brasileiro como instrumento e ferramenta de planejamento, gestão e controle com amparo legal para atividade pública.

1.5 HIPÓTESES

Existe possibilidade de uma melhor aplicação de planejamento orçamentário, através da LDO.

Usando a LDO como instrumento e ferramenta de planejamento, gestão e controle o poder executivo terá sucesso em seu Plano Plurianual – PPA.

Considera-se a LDO como um manual do PPA baseando-se na Lei de Responsabilidade Fiscal.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

Esta dissertação está disposta em quatro capítulos descritos a seguir:

O capítulo 1 aborda o problema da pesquisa, objetivo geral e específicos, justificativa e as hipóteses adotadas para a pesquisa e estrutura da dissertação.

O capítulo 2 apresenta a metodologia adotada, apresenta ainda a estratégia para o desenvolvimento da dissertação.

O Capítulo 3 relaciona os conceitos do planejamento orçamentário, bem como uma revisão bibliográfica a respeito do assunto.

O capítulo 4 expõe a análise dos resultados obtidos realizados durante a pesquisa.

O capítulo 5 trata das conclusões finais e apresenta recomendações para trabalhos futuros.

2 METODOLOGIA

O método adotado foi o dedutivo das Ciências Sociais, o qual todas as premissas são verdadeiras e no mínimo a conclusão deverá confirmar a veracidade que estará implícita nas premissas.

2.1 METODOLOGIA DE PESQUISA

A metodologia apresentada aconteceu por meio da pesquisa qualitativa, em pesquisa bibliográfica de publicações que para (Marconi, 2003, p.92,) “abrange as bibliografias já tornadas públicas em relação ao tema ora abordado, com a finalidade de estreitar a distância do pesquisador com tudo aquilo que já foi escrito, dito ou filmado sobre o assunto”, formando um conjunto vasto de publicações, na qual a pesquisa delinea-se em quatro fases distintas:

1. Identificação;
2. Localização;
3. Compilação; e
4. Fichamento.

2.2 INSTRUMENTOS, PROCEDIMENTO DE COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

O instrumento de investigação baseia-se em documentações tais como: livros e internet em que aparecem os documentos já lidos com as devidas referências, o Procedimento de Coleta encampou-se da Coleta Documental Bibliográfica e Eletrônica. E para melhor tratamento dos dados utilizou-se a Análise de Interpretação, na qual se verifica as relações entre as variáveis encontradas com o intuito de ampliar substancialmente os conhecimentos sobre o tema analítico.

2.3 LIMITAÇÕES DE ESTUDO

A pesquisa limita-se ao processo público orçamentário brasileiro como instrumento e ferramenta do planejamento, gestão e controle orçamentário com aparato legal para a gestão da atividade pública, a fim de impedir a extensão e complexidade do assunto.

3. ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Através de Oliveira (2008), serão conhecidas as evoluções históricas e a formação do atual conceito de orçamento público, que busca esclarecer, também, o processo de formação do orçamento segundo a legislação brasileira, bem como se dá o chamado ciclo orçamentário e qual a sua importância para uma gestão eficaz na Administração Pública.

Contribuindo para fundamentar este artigo, Chiavenato (2004) através dos conceitos modernos de administração e as ferramentas administrativas de que dispõe o gestor público, já que a administração precisa acompanhar as novas tendências para bem gerir o orçamento, vem colaborar para o controle e execução eficiente de todo o processo orçamentário, dando, ao administrador, instrumentos capazes de mensurar seu desempenho e corrigir possíveis falhas em sua gestão, assim como (Maximiniano 2000) orienta a respeito de uma administração voltada para a tomada de decisões e ações que utilizam recursos para alcançar objetivos com maior eficiência e eficácia.

Logo, o conhecimento da atividade orçamentária visa tão somente agregar às experiências anteriores, maiores informações no que diz respeito ao tema proposto, uma vez que o assunto é de grande relevância para uma boa gestão pública.

A estrutura e o planejamento do orçamento público no Brasil.

Como esclarece (Oliveira 2008, p.328), “a concepção de orçamento advém desde a época colonial, pois já se realizavam cálculos de receita e despesa, porém, não como nos dias de hoje”. No Governo Imperial, cobravam-se impostos para manutenção da nobreza e para fazer frente aos investimentos de melhoria para a população, tais como a construção de portos, estradas, etc., ou seja, obtinha a receita e realizava a despesa.

Com a aprovação da Lei nº 4320 em 17 de março de 1964, a chamada Lei Geral do Orçamento, o orçamento público se consolidou de uma vez por todas na administração pública brasileira. Com o novo regramento, ficou clara a sua real função que é de demonstrar a relação entre a receita e a despesa, ou seja, abordar o que se almeja arrecadar e o que se pretende gastar em determinado período, seja num programa, seja numa atividade estatal, dando maior transparência ao

orçamento, vinculado aos princípios da unidade, sendo uma peça única onde continha todas as receitas e despesas, universalidade, que abrangesse a todos de igual forma, e que fosse anual.

De acordo com (Oliveira 2008, p.363) “Por princípios entendemos as regras que defluem do todo sistematizado do ordenamento jurídico e que dirigem a sociedade em determinado momento histórico”. São mais fortes que meras regras, que podem ser destruídas. Os denominados princípios orçamentários são características específicas que tais leis têm e que as tornam distintas das demais e dos outros atos praticados pelo governo.

É através dos princípios que o administrador direciona o seu planejamento, cumprindo os quesitos necessários para atender um orçamento bem elaborado.

Contudo, para (Oliveira, 2008, p.342): "era uma peça que continha a previsão das receitas e a autorização das despesas, sem preocupação com planos governamentais e com interesses efetivos da população. Era mera peça contábil, de conteúdo financeiro", ou seja, o orçamento não pode ser visto apenas sob uma ótica financeira, mas se faz necessário indagar a quantidade de recursos captados e os gastos em determinado período. Ele é muito mais que isso, pois não tem apenas um caráter contábil, mas também, político e de interesses.

Para (Piscitelli, 2004, p. 42.), “A ação planejada do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se através do orçamento público”, que é o instrumento que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

Segundo (Piscitelli, 2004, p. 62), "o orçamento é um instrumento que expressa a alocação dos recursos públicos, sendo operacionalizado por meio de diversos programas que consistem a integração do plano plurianual com o orçamento". Logo, pode-se conceituar orçamento na esfera governamental como o instrumento de que dispõe o Poder Público para expressar, em determinado período de tempo, o seu programa de atuação, discriminando a origem dos recursos e as despesas a serem efetuadas. É a materialização da ação planejada do Estado na manutenção de suas atividades e na execução de seus projetos, objetivando assegurar o cumprimento dos fins a que se propõem, atendendo assim, diversos interesses.

Para que se entenda melhor como se dá o orçamento, é necessário traçar o passo-a-passo de sua elaboração: primeiro se estabelece a previsão das receitas, ou seja, todos os recursos que se pretende captar através de cobrança de impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. A partir daí apresenta-se programas, projetos e atividades, de acordo com o interesse proposto, e se estabelecem os gastos para atender a esses interesses. Pois bem, e como se dão os programas e as atividades dentro de um orçamento? O programa é o instrumento de organização da ação governamental, visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos num plano de longo prazo. Já as atividades, visam alcançar o objetivo de um programa ou projeto, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo. Logo, pode-se concluir que deveriam ser estabelecidos primeiro quais são os programas e as atividades, uma vez que é preciso que se saibam quais são os insumos que serão necessários para então prever a captação de recursos.

Porém, para se chegar ao orçamento propriamente dito é preciso passar por três fases cada qual com as suas características e especificidades particulares, a saber: o Plano Plurianual, as Diretrizes Orçamentárias e o Orçamento Anual.

O Plano Plurianual é aquele que busca determinar em quais programas ou projetos de duração continuada o governo deve aplicar os recursos recolhidos, conforme o que preconiza a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 em seu parágrafo 1º do artigo 165, "A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada." É o planejamento de longo prazo, dentro da ótica governamental, que duram quatro anos. Ou seja, o gestor determina em que investir, como direcionar os recursos para as áreas que ele queria desenvolver durante os próximos quatro anos de governo, estabelecendo, de forma regionalizada, diretrizes, objetivos e metas para a Administração Pública. É como bem diz (Oliveira, 2008, p.367) "O plano plurianual define o planejamento das atividades governamentais".

As Diretrizes Orçamentárias compreendem as metas e prioridades da Administração Pública, bem como as despesas de capital para o próximo exercício financeiro, tendo como objetivos orientar a elaboração do Orçamento Anual e a sua

execução, estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento, dispor sobre as alterações tributárias, equilíbrio entre receitas e despesas, critérios e forma de limitação de empenho, normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos e demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

Deve constar no projeto das Diretrizes Orçamentárias, de acordo com o artigo 4º da Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, o Anexo de Metas Fiscais, onde são estabelecidas as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício seguinte. (BRASIL, Presidência da República, casa Civil, 2000). Conterá, também, o Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso ocorram no decorrer da execução orçamentária.

O Orçamento Anual é o projeto elaborado seguindo o que foi estabelecido no Plano Plurianual e nas Diretrizes Orçamentárias. Nele compreende o Orçamento Fiscal que demonstra a ação governamental dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, excluído os investimentos das empresas, os órgãos, fundos e entidades vinculados ao sistema de seguridade social, o orçamento de investimento das empresas públicas em que a Administração detenha a maioria do Capital Social com direito a voto. Detalha, também, as fontes de recursos e a programação de suas aplicações e investimentos, discriminando as receitas e despesas operacionais a fim de evidenciar o déficit ou superávit resultante, e o orçamento da seguridade social que compreende as ações integradas dos poderes públicos e destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, previdência e assistência social de todos os contribuintes. (OLIVEIRA, 2008, p. 344)

No Brasil, a Lei do Plano Plurianual, a Lei das Diretrizes Orçamentárias e a Lei do Orçamento Anual são de iniciativa do Poder Executivo, pois ele é o poder competente que está diretamente envolvido com a arrecadação e execução de todo o orçamento.

Dar-se então início ao chamado ciclo orçamentário. Em resumo, com a elaboração da proposta orçamentária, ou seja, o estabelecimento dos planos e

objetivos que se pretende alcançar, através do Plano Plurianual, norteadas pelas diretrizes, através da Lei de Diretrizes Orçamentária que define a forma de como o plano será implementado. Segue-se então para a proposta orçamentária anual que após discussão, votação e aprovação, será, pois, executada. Ou seja, parte-se para a prática. É nesse momento que será posto à prova a capacidade do Gestor Público em planejar suas metas e alcançar seus objetivos, que servirão de indicadores para a continuidade do projeto e de futuros planos. É nesse instante que entra a figura do controle que vai mostrar se o orçamento foi bem elaborado e se foi aplicado de acordo com o que foi planejado, alcançando assim, a finalidade para a qual foi proposta.

O ciclo orçamentário é contínuo e deve ser assim, pois o que se entende de cíclico é que o mesmo não para e está integrado por atividades que dependem de outras numa estreita ligação.

Para (Silva, 2004, p. 90): "O ciclo orçamentário corresponde ao período em que se processam as atividades peculiares do processo orçamentário", definindo-se como uma série de etapas que se repetem em períodos prefixados, segundo os quais os orçamentos são preparados, votados, executados, os resultados avaliados e as contas finalmente aprovadas.

Contudo, o orçamento não pode ser comparado a uma peça estática. Ele precisa estar em constante adequação à realidade com vistas a atender as necessidades atuais e futuras. Precisa ser revisto sempre para que sejam atendidas as mudanças e correções necessárias do seu planejamento para melhor gestão por parte daquele que vai pô-lo em execução.

O planejamento na execução e controle do orçamento público é fundamental para a execução e controle do orçamento público? Quais ferramentas o administrador possui a seu dispor? Inicialmente, é preciso definir o conceito de planejamento que para (Chiavenato, 2005, p. 622) é a "função administrativa que define os objetivos e decide sobre os recursos e tarefas necessários para alcançá-los adequadamente". Para (Maximiano, 2000, p. 175), "O processo de planejamento é a ferramenta que as pessoas e organizações usam para administrar suas relações com o futuro." Como é de observar, o conceito de planejamento tem relação direta com a definição dos objetivos futuros de uma organização, integrando-se com a missão e alinhando com a sua visão estratégica.

Quando se trata de planejamento na administração pública, é necessário

ressaltar as áreas de interesses envolvidas nas definições dos objetivos a alcançar, tais como: política, sociedade, organizações, classes sindicais, etc. Como planejar significa olhar para frente, deve o administrador observar as tendências ao se redor, implementando ações necessárias para melhor enfrentar os desafios do amanhã.

Como diz (Chiavenato, 2005, p. 201): "O planejamento é feito através de planos". O administrador deve saber lidar com diferentes tipos de planos. Estes podem incluir períodos de longo a curto prazo, como podem envolver a organização inteira, uma divisão ou departamento ou ainda uma tarefa.

No orçamento público, quando se fala de planejamento estratégico, está se falando da elaboração do Plano Plurianual, que define as ações da gestão pública, políticas de governo, para os próximos quatro anos. Como nos diz (Chiavenato, 2005, p. 203) "O resultado do processo é um plano que serve para guiar a ação organizacional por um prazo de três a cinco anos". Já o planejamento tático que tem duração de um ano, na gestão pública é classificado pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, que visa estabelecer as diretrizes para a elaboração do orçamento anual. A Lei Orçamentária anual é classificada como o planejamento operacional, uma vez que ela vai tratar das ações de execução do orçamento e não tem duração superior a um exercício fiscal. Logo, pode-se observar que as três fases do planejamento refletem diretamente na execução ou nas implantações do orçamento público, uma vez que elas orientam o gestor para alcançar seus objetivos.

No processo de planejamento, o gestor pode se deparar com duas atitudes quando da execução de qualquer atividade: a atitude proativa ou a atitude reativa que segundo (Maximiano, 2000, p. 177), "atitude proativa é representada pelas forças que desejam e impulsionam as mudanças nos objetivos e na mobilização dos recursos". Ou seja, com a pro atividade o gestor evita o retrabalho de todo um processo. Ele se torna capaz de avaliar o processo em execução e visualizar, de forma antecipada, as mudanças necessárias para ajustar seu planejamento a alcançar o objetivo determinado, fazendo-se valer das informações obtidas no ambiente externo e interno da organização sobre o seu comando. Diferente da atitude reativa, que espera os acontecimentos para se tomar alguma atitude paliativa na tentativa de corrigir o que saiu do planejado. É o chamado "apagar incêndios". Diferente daquela atitude, nessa o administrador perde tempo preocupado em colocar o trem nos trilhos do que conduzi-lo propriamente.

Por isso, a importância do planejamento na execução do orçamento. Através dele o gestor será capaz de antecipar os fatos e determinar as ações mais apropriadas para as incertezas que vierem a surgir no seu caminho, bem como atender de forma eficiente às necessidades e interesses propostos pelo plano de governo. Contudo, se não houver uma forma de controle adequada de nada vai adiantar a energia empregada na execução orçamentária.

Como cita (Maximiano, 2000, p. 458): “Para controlar, é preciso saber o que se deve ser controlado. A definição e o conhecimento de padrões de controle permitem avaliar eficazmente o desempenho e tomar decisões corretas”. Padrões de controle podem ser objetivos ou padrões de acompanhamento, que fornecem os critérios para avaliação do desempenho.

É no processo de controle do orçamento público que o gestor vai ter a capacidade de avaliar como as metas estão sendo alcançadas, porém, para isso, ele precisa ter claros os indicadores definidos na fase do planejamento. Daí a importância de um planejamento claro em seus objetivos que venha possibilitar um controle mais efetivo. Controle este que, segundo (Chiavenato, 2005, p.512) "consiste basicamente em um processo que guia a atividade exercida para um fim previamente determinado. A essência do controle reside em verificar se a atividade controlada está ou não alcançando o resultado esperado". Para isso que se propõem a função de controlar, visando garantir que o que se foi planejado será executado para alcançar os fins para que fosse determinado.

Preocupado com a responsabilidade, ou até mesmo de buscar uma atitude mais gerencial do administrador, criou-se a Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, cuja finalidade principal é buscar o equilíbrio entre as receitas e as despesas, impondo ao gestor limitações e condições mínimas para controlar a execução do orçamento, exigindo a apresentação de relatórios que demonstram seu desempenho, retratando como um espelho a sua administração orçamentária.

O processo de controle apresenta quatro etapas ou fases, a saber: 1. Estabelecimento de objetivos ou padrões de desempenho. 2. Avaliação ou mensuração do desempenho atual. 3. Comparação do desempenho atual com os objetivos ou padrões estabelecidos. 4. Tomada de ação corretiva para corrigir possíveis desvios ou anormalidades. (Chiavenato, 2005, p.515)

Sem um padrão de desempenho pré-estabelecido, seja de qualidade, de quantidade, de tempo e de custos, não há como o administrador se orientar na condução de um controle mais efetivo, bem como saber se o atual desempenho está ou não dentro do previsto. Sem poder estabelecer comparações para orientar suas decisões na hora da tomada de uma ação corretiva, visando manter a busca dos objetivos determinados.

Contudo, controlar a execução do orçamento público se torna um grande desafio para o gestor quando ele não consegue perceber ou até mesmo entender todo o processo de planejamento estratégico elaborado pela gestão pública, assim como o plano tático e operacional, e quais fins ela pretende alcançar.

Embora toda essa explicação possa parecer supérflua, a verdade é que o planejamento continua sendo um dos aspectos mais descuidados do trabalho administrativo. Sabemos que os sintomas mais freqüentes da patologia administrativa são, entre outros: a falta de clareza sobre os propósitos principais, a rotina que faz perder o rumo, subordinando os fins primordiais às técnicas e métodos e o afobamento, que caracteriza a urgência implacável da prática e incapacita os administradores para o estudo e para a meditação.

O que se pode extrair de todo o processo de planejamento, execução e controle do orçamento público é que ele é de vital importância para uma gestão eficiente e eficaz dos recursos públicos, atendendo aos projetos propostos bem como aos interesses diversos que se convergem para um fim proposto.

O processo de planejamento governamental é retratado financeiramente em três instrumentos: o Plano Plurianual, as Diretrizes Orçamentárias e o Orçamento Anual. Na elaboração desses instrumentos, desenvolvem-se esforços para identificar e ordenar prioridades, compondo um esquema integrado, viável e cíclico, que busca o equilíbrio na distribuição de recursos para o atendimento das carências apontadas pelos programas e projetos, já que ao sistema de planejamento, execução e controle orçamentário-financeiro cabe a tarefa de formulação de programas de governo, a sua execução e controle. A esse sistema compete também a tarefa de avaliar a execução dos planos e realizar os ajustes necessários com fim do cumprimento do que foi planejado.

Porém, ao administrador cumpre a tarefa de acompanhar a formulação, a execução do orçamento, utilizando mecanismos de controle efetivo e de estabelecer

objetivos claros para direcionamento das tomadas de decisão, visando às correções necessárias.

Contudo, o desafio da eficiente gestão do orçamento público está ligado à capacidade do gestor em participar e entender do processo de planejamento do orçamento como um todo, para tão somente poder bem executá-lo e desenvolver melhores mecanismos de controle.

3.1 BREVE HISTÓRICO DO ORÇAMENTO APLICADO AO SETOR PÚBLICO.

Segundo estudo publicado pelo CRC – GO (1996), o interesse popular pela gestão dos recursos públicos, no Brasil, teve origem embrionária na época da prosperidade colonial, quando surgiram lideranças nos diversos segmentos sociais, como militares, o clero e os intelectuais recém-chegados da Europa, que traziam em sua bagagem cultural, os ideais democráticos assimilados em seus estudos no velho mundo.

Nos períodos Coloniais e Imperiais, praticamente não houve realização de trabalhos técnicos sobre finanças públicas, apenas aconteceram alguns fatos circunstanciais a respeito do assunto, como seja:

- 1789 – Inconfidência Mineira – Na época, o que mais inquietava aquelas pessoas era a espoliação tributária praticada pela “Coroa Portuguesa” às colônias de “Além-Mar”. No Brasil, foi o movimento nacionalista de maior importância na área de Finanças Públicas, pois reivindicava benefícios públicos para a Colônia, como forma de distribuir, entre os brasileiros, pelo menos parte da renda local auferida pela Metrópole na cobrança de tributos.

- 1808 – Transferência da Família Real de Portugal para o Brasil – foi criado o Erário Régio, para administrar as Finanças e o Patrimônio Público do “país” Brasil e dos demais domínios coloniais portugueses. D. João VI ordenou que o método de escrituração e fórmulas de contabilidade da Fazenda Real fosse por partidas dobradas, se espelhando nas nações mais civilizadas. O método foi publicado pelo Frei Luca Pacioli em 1494 (Itália) Até os dias atuais é aplicado nas Ciências Contábeis.

- 1822/1824 – Independência do Brasil / Promulgação da 1ª Constituição do Brasil - início do processo de abertura democrática, com a criação do parlamento, que hoje desempenha o controle das Finanças Públicas nos níveis Federal, Estadual e Municipal.

Na fase republicana, foram observados fatos relevantes a respeito do assunto, abrangendo os controles e os sistemas de orçamento e Contabilidade Pública, como seja:

- 1889/1991 – Proclamação da República / Criação do Tribunal de Contas da União – Com competências relacionadas ao exame, revisão e julgamento de todas as operações que envolviam a receita e a despesa orçamentária da União.

- 1905 – Reforma do Sistema de Contabilidade Pública no Estado de São Paulo - início da Contabilidade Pública racional no Brasil.

- 1914 – Levantamento da situação Financeira do Tesouro Nacional – por exigência do governo Inglês, para conceder um empréstimo ao Brasil, foram realizados exaustivos trabalhos a fim de levantar a real situação econômico-financeira do Tesouro Nacional, compreendendo todas as receitas e despesas da União. Segundo os historiadores da época, como os técnicos não dispunham das informações necessárias para a elaboração daquele trabalho, a solução foi empregar o “jeitinho brasileiro”, ou seja, se não temos as informações, vamos preparar alguns valores para os “ingleses verem”.

- 1922 – Aprovação do Código de Contabilidade da União – tal norma e seu regulamento, organizado pela Lei nº 4.536/1922 e regulamentado pelo Decreto nº 15.783/1922, logo baixados constituíram importante conquista técnica, pois possibilitaram ordenar toda a gama imensa de procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis, patrimoniais etc., que já caracterizavam a gestão em âmbito federal.

- 1931 – Instituição de um Grupo de Trabalho - com a missão de fazer um levantamento da situação econômico-financeira dos Estados e Municípios.

- 1939 – Padronização dos Orçamentos e Balanços Estaduais e Municipais – Quando se verificou a redução das classificações da receita, adotadas nos diversos Estado e Municípios – de 2.185 para apenas 57.

- 1940 – Aprovação do Decreto-Lei nº 2.416/1940 - que estabeleceu a consolidação de normas orçamentárias, com abrangência circunscrita apenas aos

Estados e Municípios. Com as modificações que se fizeram necessárias, essa norma também foi abrangida para a União, em 1952.

- 1959 – Destaque a outros Trabalhos – desenvolvidos nos Estados de São Paulo e Rio Grande do Sul e, em 1963, no antigo Estado da Guanabara, os quais à época, já adotavam as técnicas do Orçamento programa.

- 1964 – Sansão da Lei nº 4.320, de 17/03/1964, que instituiu as normas de Direito Financeiro e Contabilidade Pública para União, Estados, Municípios e Distrito Federal - (Administração Direta e suas entidades autárquicas e / ou fundacionais), inclusive a concepção do Orçamento-programa, que foi, sem dúvida, um grande avanço para os sistemas de orçamento no Brasil, fruto dos trabalhos técnicos desenvolvidos a partir da década de 30, anteriormente noticiados.

- 1967 – Expedição do Decreto-Lei nº 200, de 25/02/1972 – instituiu o Sistema de Planejamento Federal, consolidando, assim a adoção do Orçamento-Programa no Brasil.

- Constituição Federal de 1988 – instituiu o Plano Plurianual (abrangendo os programas de natureza continuada), a Lei de Diretrizes Orçamentárias, e determinou, no art. 163, I, que, em Lei Complementar, se dispusesse sobre normas de finanças públicas, e, no art. 165, § 9º, que, também em Lei Complementar, se dispusesse sobre exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual, normas de Gestão Financeira e Patrimonial da Administração Direta e Indireta, bem como condições para a instituição e o funcionamento de fundos.

- 1998 – Emenda constitucional nº 19, de 04/06/1998 – inseriu o princípio da eficiência dentre aqueles que norteiam a administração pública direta e de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, previstos no *caput* do art. 37 da Constituição Federal.

- 1999 – Portaria nº 42 do MPOG, de 14/04/1999 – instituiu dispositivos que fizeram substituir a tradicional classificação funcional-programática pelas classificações funcionais e por programa, facultando que cada ente da Federação instituísse seus programas de acordo com as suas demandas socioeconômicas. Também estabeleceu os conceitos de função, subfunção, programa, projeto,

atividade e operações especiais. Consubstanciou uma visão mais gerencial na classificação da despesa.

- 2000 – Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, em conformidade com o art. 163, I, da Constituição Federal.

- 2000 - Lei nº 10.028 de 19/10/2000 – Lei de Crimes – definiu crimes vinculados ao desrespeito à responsabilidade fiscal.

- 2001 – Portaria Interministerial nº 163, de 04/05/2011 – aprova a Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários da 4ª edição do *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*, e dá outras providências.

Ressalta-se que, com o advento da Lei de responsabilidade Fiscal, à Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central de contabilidade da União, cabe a edição de normas gerais para a consolidação das contas públicas, enquanto não for implantado o Conselho de Gestão Fiscal, previsto no art. 67 da referida lei. Tais normas podem ser encontradas na Internet através do site <WWW.stn.fazenda.gov.br> (ícone: Contabilidade Governamental / Legislação).

3.2 CONCEITO DE ORÇAMENTO PÚBLICO.

O Orçamento público é um instrumento de planejamento e execução das Finanças públicas. Intimamente ligado à previsão das Receitas e fixação das Despesas públicas. De outras formas, várias são as definições para orçamento público. Dentre elas destacamos as dos seguintes autores:

Conforme (Silva, 2009, p. 167) “O estudo do Orçamento pode ser considerado do ponto de vista objetivo ou subjetivo”.

No aspecto objetivo, designa o ramo das Ciências das Finanças que estuda a Lei do Orçamento e o conjunto de normas que se referem à sua preparação, sanção legislativa, execução e controle, ou seja, considera a fase jurídica de todas as etapas do orçamento (preventiva executiva e crítica).

No aspecto subjetivo, constitui a faculdade adquirida pelo povo de aprovar, *a priori*, por seus representantes legitimamente eleitos, os gastos que o Estado realizará durante o exercício”

Entre tanto, o orçamento é definido para (Baleeiro, 2001, p. 411) como, “Ato pelo qual o Poder Legislativo autoriza, ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins (...)”.

Na ótica de (Bezerra Filho 2012, p. 5), “Ferramenta legal de planejamento do Ente Federativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) onde são projetados os ingressos e os gastos orçamentários que serão realizados em um determinado período”, objetivando a execução dos programas e ações vinculados às políticas públicas, bem como as transferências constitucionais, legais e voluntárias, os pagamentos de dívidas e outros encargos inerentes às funções e atividades estatais.

3.3 PRINCÍPIOS QUE REGEM O ORÇAMENTO E SUA NATUREZA JURÍDICA

Todo ramo do conhecimento é embasado sob vários postulados que lhe servem tanto como subsídios para a elaboração da sua teoria, como também têm a função de orientar as regras que trarão a dimensão concreta sobre o que se estuda.

Os princípios existem para concretizar valores, tornar mensurável aos ideais por eles construídos.

Os princípios gerais de direito são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico quer para a aplicação e interpretação quer para a elaboração de novas normas.

A Constituição Federal de 1988, no seu bojo, traz os princípios que regem as atividades no processo orçamentário. Assim sendo pode-se classificar os princípios em *princípios gerais, substanciais, de apresentação e específicos para a receita* (Silva, 2003).

3.4 PRINCÍPIOS GERAIS

Princípio da Legalidade Orçamentária cuja expressão se dá através de três subprincípios:

Supremacia da Constituição – direito orçamentário de ser submetido às normas da CF, isto é, suas regras estarão sob o controle preconizado na Carta Maior.

Reserva da Lei – (art.167) significa que apenas a lei formal pode aprovar os orçamentos e os créditos adicionais (suplementar: reforço de dotação; especial: sem dotação específica; extraordinário: para despesas imprevistas - art. 40, lei 4320/64). Sob esse aspecto, surge o debate acerca da possibilidade não enfrentada pela CF, de que o orçamento não seja votado até o início do exercício financeiro seguinte. Nesse caso, duas alternativas são apontadas: a primeira seria prorrogar o orçamento em vigor; a segunda seria considerar aprovado o projeto de orçamento, como entenderam as Cartas Constitucionais de 1937 e de 1967/69.

Inobstante haver dúvidas quanto à aplicação do art. 35, § 2º, III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determina que, até a entrada em vigor da lei complementar, “o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa”, entendem alguns que a proposta do Governo deve ser aplicada se não houver deliberação do Legislativo, em um outro sentido. Parece-me, entretanto, que a aplicação mais oportuna seria a prorrogação do orçamento anterior, até porque inviabilizaria qualquer subterfúgio do Poder Executivo no sentido de dificultar a votação do projeto de orçamento, com o fito de aplicá-lo sem o controle e fiscalização do Poder Legislativo.

Primado da Lei – preceitua que a Administração Pública apenas fará atuar seu poder regulamentar de matéria orçamentária (realização de receitas e despesas, assunção de obrigações, transposição, remanejamento ou transferências de recursos etc.) desde que nos termos da autorização da lei formal.

- Princípio do Equilíbrio Orçamentário – princípio este situado pela doutrina como um princípio orçamentário geral, porque influencia diretamente na elaboração e exercício de todos os princípios específicos. Este postulado se manifesta na

equalização de receitas e despesas, na harmonia que deve haver na formulação da lei orçamentária.

3.5 PRINCÍPIOS SUBSTANCIAIS

- Princípio da Universalidade (ou do orçamento bruto) – (art.165 § 5º), este princípio repercute diretamente sobre o equilíbrio orçamentário (LRF art.4º I, “a”), pois estabelece que o orçamento deva conter pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções, todas as receitas e despesas de qualquer natureza, procedência ou destino, inclusive fundos, empréstimos e subsídios (LRF artigos 26-28).

- Princípio da Exclusividade – (art. 165 §8º.), este princípio ensina que a “lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa”, isto é, é vedada qualquer disposição que não diga respeito o orçamento, ressalvada a autorização para abertura de crédito suplementar e realização de operação de crédito por antecipação de receita (ARO) até certo limite (LRF art.38) e a destinação do superávit ou cobertura de déficit.

- _Princípio da Unidade Orçamentária – preleciona que orçamento é uno, significando, porém, não a unidade de instrumento, mas a integração finalística e a harmonização entre os diversos orçamentos. Este princípio orienta não só a elaboração dos orçamentos fiscal, da seguridade social e dos investimentos das estatais, como dirige o dos municípios e estados da Federação. Quanto a estes, significa também que toda a arrecadação e gastos da mesma pessoa jurídica devem se unificar no mesmo orçamento. Este princípio é relacionado à movimentação financeira da Administração Pública, expressando-se no *princípio da unidade de caixa*, que quer dizer que não deve haver separação ou independência de recursos (ver princípio da não-afetação da receita) e que todos os recursos devem ser conduzidos para uma caixa única.

- Princípio da Anualidade – este princípio preceitua que o orçamento deve ter sua vigência limitada a um período anual. Entretanto, este preceito difere quanto ao alcance no que diz respeito às receitas ou às despesas. Quanto à receita, o princípio não tem sentido direto, tendo em vista que o cálculo dos prováveis recursos constitui uma previsão visando o equilíbrio orçamentário, pois decorre de leis de vigência

permanente, e votadas antes da vigência da Lei Orçamentária. Já quanto à despesa, a regra é de aplicação direta e concreta, uma vez que a autorização para gastos é votada pelo Poder Legislativo para o período anual.

As premissas deste princípio são de razões econômicas tendo em vista a dificuldade de se prever gastos por um período superior a um ano e de razões institucionais, que tem como prerrogativa os controles: prévio, concomitante e subseqüentes, pois em excetuando este princípio, o acompanhamento da gestão fiscal torna-se ineficaz e comprometedor.

3.6 PRINCÍPIOS DE APRESENTAÇÃO

- Princípio da Especialidade (ou especificação) – postula que os orçamentos devem discriminar e especificar os créditos, os órgãos a que se referem e o tempo em que se deve realizar a despesa.

- Princípio da Transparência Orçamentária (ou clareza) (art. 165 § 6º.) – orienta no sentido de que as receitas e as despesas devem ser organizadas de forma clara e transparente, evitando-se as obscuridades, quer geradas pela “falta de técnica”, quer ocasionadas pela concessão indiscriminada de benefícios. É este princípio que veda a distribuição de recursos sob a forma de subsídios, subvenções, isenções, etc., que possam se configurar como privilégios escusos. Este princípio corrobora o princípio da publicidade, pois advoga o § único do art. 48 da LRF: “A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos”.

- Princípio da Publicidade – (art. 165 § 3º.), basilar da atividade orçamentária governamental, onde obriga o Poder Executivo a publicar em até 30 dias, após o encerramento de cada bimestre, o relatório resumido da execução orçamentária (também corroborado pelos artigos. 48 e 59 da Lei 101/00 – LRF).

- Princípio da Uniformidade – (ou de consistência). Este princípio postula que o orçamento deve conservar uma estrutura uniforme e homogênea através dos diversos exercícios, para permitir comparações e identificação da atenção dada às necessidades coletivas, custos dos serviços entre outros (quando da visualização

dos anexos e relatórios que compõe a elaboração e execução orçamentária e prestação de contas anual).

- Princípio da Anterioridade Orçamentária – sinaliza que o orçamento deve ser aprovado antes do início do exercício financeiro, à exceção dos créditos adicionais. Esse princípio não se confunde com o da anterioridade tributária insculpida no art. 150 da CF/88.

4. CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Uma das características da Administração Pública é a preocupação generalizada com o controle do déficit orçamentário e do endividamento público, além da obtenção de informações econômica, financeira e patrimonial que possibilitem a tomada de decisões e uma gestão mais eficiente na utilização dos sempre escassos recursos financeiros.

A relação entre Contabilidade e Administração Pública pretende dar respostas a esta exigência da sociedade. Fala-se de uma exigência porque a administração Pública é parte integrante do cotidiano de todos os cidadãos que esperam, cada vez mais, respostas imediatas por partes das instituições.

É pertinente que se compreenda um pouco mais sobre Administração Pública, pois estudos e experiências mostram que a atual estrutura governamental obriga a sociedade a analisar os sistemas que integram as instituições para oferecer aos profissionais auxílios ao cumprimento das metas financeiras, administrativas e principalmente atender as necessidades da população, tais como: Saúde, Transporte, Moradia, Segurança e Educação. Esses sistemas de contas que integram as instituições públicas são:

Sistema Orçamentário: permite o registro e o acompanhamento do orçamento após aprovada a Lei Orçamentária Anual. (...) é um sistema que permite controlar os atos de natureza orçamentária bem como os fatos deles decorrentes, (...).

Sistema Financeiro: são efetuados registros de pagamentos e recebimentos orçamentários e extra-orçamentários, (...)

Sistema Patrimonial: Registra os fatos não financeiros ou extra caixa, tais como, bens imóveis, estoques, (...)

Sistema de Compensação: é representado nos atos praticados pelos administradores, cujas contas têm função de controle, não afetam o patrimônio de imediato, mas poderão afetá-lo no futuramente. (ALOE, Armando 2002, p. 04 e 05)

Há que se considerar que a Administração Pública tem um controle desses sistemas a partir de seus balancetes e demonstrações contábeis. Essas práticas são da Contabilidade Pública que é um ramo da Ciência Contábil que define a complexidade do avanço tecnológico das ciências interdisciplinares, em constante divulgação e aplicação dos atos e fatos correlacionados dos órgãos da

Administração Pública direta e indireta, pertence às três esferas de governos (IBID, 2002, p. 06).

Segundo a literatura acima citada a Contabilidade aplicada à Administração pública registra a previsão da receita e a fixação de despesa estabelecida no Orçamento público aprovado para o exercício. Realiza a escrituração e execução orçamentária da receita e da despesa. Faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações, revela as variações patrimoniais e mostra o valor do patrimônio e tem como objetivo o Orçamento público, exceto os bens de domínio público, como: rios, lagos, praças, estradas, ruas, logradouros, entre outros.

Pela definição dada, vê-se com clareza, que a Contabilidade Pública não está interessada, somente no Patrimônio e suas variações, mas também, no orçamento e sua execução.

Essa modalidade de Contabilidade, além de registrar todos os fatos contábeis, registra também, os atos potenciais praticados pelo administrador, que poderão alterar qualitativa ou quantitativamente o patrimônio, pois está interessada nos atos e fatos de natureza orçamentária, já que praticamente quase tudo se origina no orçamento dentro desse contexto.

Na verdade, estudos mostram que as informações sobre Contabilidade e Administração Pública contribuem para a cultura do setor público, considerando toda a sua abrangência e implicações, sendo, portanto, igualmente ampla e embasada na Lei nº 4.320/94 e revista pela Lei Complementar nº 101/2000 para dar conta da diversidade dos processos técnico-administrativos pertinentes às esferas federal, estadual e municipal.

Para (Flores, 2008 p, 01) “o departamento de contabilidade sempre foi fundamental para gestão pública, seja como instrumento de controle, seja como elemento imprescindível à prestação de contas dos gestores públicos”.

Desde a edição da Lei nº 4.320, em 1964, até 2000, ano da Lei Complementar nº 101 (LC nº 101), mais conhecida por lei de Responsabilidade Fiscal, decorreram-se 36 anos nos quais praticamente não houve mudanças na contabilidade governamental. Ocorre que, após a edição da LC nº 101, outras exigências emergiram a contabilidade de forma a por em xeque a estrutura e a gestão desses departamentos, exigindo-lhes nova postura.

Por conta dessas exigências emergentes, na Contabilidade Pública, o regime contábil deve ser classificado de duas maneiras. A primeira quando se refere ao orçamento devendo adotar o regime de caixa e, na despesa, o regime de competência. A segunda, quando se faz referência aos princípios contábeis, pois hoje, não é mais possível que a contabilidade atue apenas como órgão que centraliza os registros dos fatos contábeis. A contabilidade é tão importante que deve estar onde os fatos ocorrem, ou seja, nas secretarias de saúde, educação, obras e outras que geram pedidos, empenhos, ordem de pagamento, liquidações e prestações de contas.

Nesses termos, a contadoria central deve ser a integradora dos dados e das informações, gerando trabalhos de correlações e análises. É preciso pensar na desconcentração da contabilidade como órgão e integrá-la por sistemas de informação e procedimentos uniformes de controles internos. (IBID 2008, P. 02).

Entende-se, nos termos atuais, a Contabilidade com uma visão gerencial, que tem a técnica capaz de produzir relatórios que sirvam à administração pública e privada no processo de tomada de decisões e controle de seus atos no patrimônio das empresas ou das entidades.

Essa técnica tem ramificações, entre a Contabilidade Pública que enquanto uma das divisões de Ciências Contábil e possuidora de características especiais pode ser classificada como o ramo da contabilidade que estuda, controla, orienta e demonstra a organização e execução da administração pública.

Todavia, (Flores, 2008 p. 02) alerta que: “demandas operacionais e novas ferramentas gerenciais e de controle impõem-se ao profissional da contabilidade pública nos tempos atuais”. É importante salientar, que o foco do orçamento público não é estabelecer um plano de contas, mas sim dispor receitas previstas e despesas fixadas. Exigências como: a nova estrutura de plano de contas; o controle da receita, da despesa e das contas bancárias por vínculo de recursos; o detalhamento das despesas em nível de desdobramentos, o que aumenta significativamente o número de empenhos realizados e emitidos; as prestações de contas a órgãos estaduais e federais, tais como a Secretaria do Tesouro Nacional – STN e o Ministério da Saúde, da Previdência e da Educação, e os convênios.

Para o autor acima citado (IBID 2008 p. 03) os processos de compras recebimentos, pagamentos, gestão de patrimônio, materiais e outros, devem ser integrados e informatizados de maneira que possibilitem evitar retrabalhos,

permitindo a contabilização automática dos eventos contábeis. Sendo os processos conhecidos e integrados, e não apenas, como hoje é o de responsável pela etapa final, que é registro, oportunidade na qual, não raras vezes, se observam irregularidades não mais passíveis de correção. Esse novo papel, de articulador com visão sistêmica da administração, faz nascer a necessidade de evolução para a Controladoria na gestão governamental, o que nada mais é que a Contabilidade com uma visão holística da Administração, a qual deve ser conduzida por profissional da área contábil capacitado e habilitado.

4.1 PLANEJAMENTO E CONTROLE DO ORÇAMENTO PÚBLICO

São muitas as tentativas de trazer respostas às questões relacionadas a gestão pública.

Surge então o planejamento como um processo de teorização e, por isso, ele se incorpora a todo processo de desenvolvimento que estas entidades executam. Explicando, porque o planejamento é tão discutido e o surgimento de tantas vertentes.

Para (Gandin, 1994 p. 24-29) estas vertentes são: “O gerenciamento da qualidade total, a qual é a vertente que mais dá continuidade ao desenvolvimento processadas nos últimos tempos e, neste sentido, é o que mais apresenta um caráter conservador”; o planejamento estratégico que é a vertente vinculada a um processo de compreensão das necessidades da entidade e, o planejamento participativo, sendo a vertente que abre espaços especiais para a questão política das instituições. É preciso observar que quando se fala em planejamento, automaticamente, fala-se em administração e/ou gestão. Isto tem a ver com os limites da gestão e com a abertura indefinidamente ampla do planejamento, mais do que isso, com a questão fundamental da participação, com sua importância e finalidades. Segundo Gandin (1994 o. 37):

Quando se abrem os livros sobre administração, encontra-se, quase inevitavelmente, a concepção de que a primeira tarefa da administração é o planejamento (...). Acontece que esta aproximação que se faz entre

planejamento e administração levam o administrador a pensar que os destinos, os rumos, as decisões sobre os fins são sua responsabilidade – (...). Assim, o administrador assume o papel que é do povo – todo o povo um país, de um estado, de um setor de trabalho, de grupos; o administrador chama a uma participação que é apenas colaborar para que as decisões dêem certo.

Ou seja, o planejamento convida a uma participação coletiva, pois impede que o administrador público ou privado considere como uma tarefa determinar os meios e os fins, mesmo porque, a administração pública é uma tarefa para qual se requer determinada preparação, que deve ser exigida por determinadas pessoas eleitas consensualmente designadas.

No campo do orçamento, seja ele público ou privado, o planejamento consiste exatamente no processo de explicar a realidade desejada e de transformar a realidade existente nas entidades. O planejamento aqui é, justamente, a inteligência que dá eficácia a este processo, pois neste campo o sistema de planejamento envolve três peças fundamentais: o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual.

É importante observar que a aprovação, pelo Poder legislativo, das leis relativas ao planejamento governamental tem caráter apenas autorizativo, isto é, o Poder Executivo está autorizado a realizar as ações previstas na lei, mas não é obrigado a realizá-las. (Torres 2000 p. 19), observa que o: “planejamento, qualquer que seja ele, controla a Administração quanto ao limite máximo de gastos, mas não a obriga a realizar a despesa autorizada”.

Isto explica porque o orçamento público possui uma dimensão política, na medida em que é produto resultante do embate travado entre as forças sociais organizadas, em busca da maximização dos retornos resultantes da aplicação dos recursos públicos geridos pelo governo. Por fim, o orçamento é uma peça econômico-financeira, na medida em que não só opera com recursos monetários, mas, acima de tudo, porque exerce influência significativa sobre os ciclos econômicos via Investimentos, inversões, consumo, e ainda, pelas conseqüências geradas pelos déficits e pela gestão da dívida sobre o sistema econômico.

No que se refere ao Orçamento Público especificamente, os estudos de Silva (2001 p. 01-06) apontam que após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o sistema de planejamento associado ao orçamento programa passou a ser composto por três peças complementares e articuladas: o Plano Plurianual – PPA, a

Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei do Orçamento Anual – LOA, cada uma delas com diferenças de conteúdo e abrangência temporal. Dois elementos são comuns a tríade: possuem a natureza de lei e são de iniciativa do Poder Executivo.

O PPA é uma peça de planejamento estratégico orientada para um período temporal de quatro anos, sendo que o primeiro ano correspondente ao segundo ano do mandato do gestor do Poder Executivo e o último ano correspondente ao primeiro exercício financeiro do mandato seguinte. Este documento tem por finalidade a definição regionalizada das diretrizes, objetivos e metas da administração pública, relativas às despesas com (I) investimento; (II) inversões; (III) transferências destinadas à realização de despesas de mesma natureza das anteriormente mencionadas; (IV) despesas de custeio decorrentes dos investimentos e inversões previstas e; (V) despesas de duração continuada relativas às ações – fim desenvolvidas pelo governo.

Todas as previsões constantes no PPA estão distribuídas por funções, subfunções e programas, de acordo com o Decreto nº 2.829/98 e a Portaria 42/99 da Secretaria de Orçamento Federal. Cada um dos programas deve disponibilizar informações sobre objetivo, órgão responsável, valor global, prazo de conclusão, fonte de financiamento, indicadores quantitativos da situação que pretende modificar, metas regionalizadas e ações não integrantes do OPA. Estas regras representam um progresso relevante no desenho institucional do ciclo orçamentário. Ao Permitir o maior detalhamento das ações e disponibilizar um amplo e diversificado leque de informações sobre as ações previstas, garantem maior transparência informacional e ampliam as condições para o controle das ações governamentais.

A LDO é uma peça do sistema de planejamento que, a partir dos programas e das determinações do PPA, dispõe sobre um conjunto de elementos que necessariamente deve ser observados quando da elaboração do orçamento anual, são eles: (I) metas e prioridades da administração pública; (II) despesas de capital para o exercício subsequente; (III) alterações na legislação tributária; (IV) política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento; (V) equilíbrio entre receitas e despesas; (VI) critério e forma de limitação de empenho; (VII) controle de custo; (VIII) avaliação de resultados.

Por fim, notaremos que a Lei Orçamentária, com periodicidade anual e composta pelo: (I) orçamento fiscal, que envolve o conjunto de receita e despesas,

inclusive as relativa à seguridade social, dos poderes Executivo – seus fundos, suas fundações e todo o conjunto da administração direta e indireta – Legislativo e Judiciário; (II) o orçamento da seguridade social, composto por todas as receitas e despesas com saúde, assistência social e seguridade social da administração direta e indireta, e (III) o orçamento de investimento cujo Poder Público disponha da maioria do capital social com direito a voto, neste caso, não admite-se a hipótese de inclusão das despesas de custeio. A LOA é um documento que formaliza o conjunto de decisões políticas relativas as fontes dos recursos repassados ao setor governamental e a aplicações dos mesmos em bens e serviços cujo destino final deve ser a satisfação do interesse público. Em tese, é um documento que expressa às escolhas públicas realizadas por um determinado grupo social em relação a quanto estão dispostos a pagar para dispor da cesta de bens demandadas junto ao governo.

Sendo assim, pode-se considerar o planejamento como o pilar sobre o qual é desenvolvida a previsão orçamentária seja de empresas ou instituições e órgãos públicos e, deste pilar surgem ramificações concretas de uma administração e/ou gestão eficaz, tais como, o Plano Plurianual (PPA), lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA), considerando que essa lei compreende o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento de seguridade social Feijó (2003 p. 28). Por conseguinte é fundamental observar que a dimensão a complexidade e a linguagem relativa ao planejamento e controle dos orçamentos públicos e privados ainda não permitiam a participação ativa e qualificada dos cidadãos.

4.2 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E SUAS FUNÇÕES

Parece evidente que o orçamento enquanto ferramenta na gestão tem alguns elementos constitutivos, entre eles, o planejamento, as funções administrativas e a gestão pública. Assim, o orçamento, deve claramente apresentar os propósitos e objetivos para os quais se solicitam as dotações, os custos propostos para alcançar os objetivos planejados e os resultados quantitativos e qualitativos que permitem medir as realizações da administração pública. Na verdade, todos os estudos

referentes à Contabilidade Pública mostram que o orçamento consiste em quatro etapas: planejamento, programação, projeto e orçamento. Entretanto, é importante destacar que essas etapas só serão executadas se houver uma administração pública eficaz. Em outras palavras, a administração dos fins sociais (pública), embora sustente seu aspecto econômico não o vê como subsídio para saber se os investimentos patrimoniais estão produzindo rendimentos satisfatórios, ou seja, se o lucro é proporcional ao investido.

É pertinente reconhecer que a administração pública tem como função principal contribuir com a cultura dos órgãos públicos, considerando todas as suas abrangências, especialmente, se as rendas obtidas são suficientes para atender a demanda das despesas. Por isso, é importante que se trate dos seus princípios básicos que segundo Granjeiro e Oliveira (2001 p. 20) são:

Legalidade: significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. Na administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa “pode fazer assim”; para o administrador público, significa “deve fazer assim”. Exceção ao princípio da legalidade: medida provisória; atos de gestão, aqueles em que o poder público comparece em condições de igualdade com o particular, fazendo tudo o que a lei não proíbe.

Moralidade: o agente administrativo, como ser humano dotado da capacidade de atuar, deve, necessariamente, distinguir o bem do mal, o honesto do desonesto, e, ao atuar, não poderá desprezar o elemento ético de sua conduta. Assim, não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas também entre o honesto e o desonesto.

A moral administrativa é imposta ao agente público para sua conduta interna, segundo as exigências da instituição a que serve a finalidade de sua ação: o bem comum. A Moralidade administrativa está intimamente ligada ao conceito do “bom administrador” que “é aquele que, usando de sua competência legal, se determina

não só pelos preceitos vigentes, mas também pela moral comum”. Há que conhecer, assim, as fronteiras do lícito e do ilícito, do justo e do injusto nos seus efeitos.

Impessoalidade: nada mais é que o clássico princípio da finalidade, o qual impõe o administrador público que só pratique o ato para o seu fim legal. E o fim legal é unicamente aquele que a norma de Direito indica, expressa ou virtualmente, como objetivo ato de forma impessoal. A finalidade terá sempre um objetivo certo e inafastável de qualquer ato administrativo: o interesse público. Todo ato que se apartar desse objetivo sujeitar-se-á à invalidação por desvio de finalidade, que a nossa lei da ação popular conceituou como “fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra da competência” do agente. Desde que o princípio da finalidade exija que o ato seja praticado sempre com a finalidade pública, o administrador fica impedido de buscar outro objetivo ou de praticá-lo no interesse próprio ou de terceiros.

Publicidade: é a divulgação oficial do ato para conhecimento público e inícios de seus efeitos externos. Daí por que as leis, atos e contratos administrativos, que produzem consequências jurídicas fora dos órgãos que os emitem, exigem publicidade para adquirirem validade universal, isto é, perante as partes e terceiros. A publicidade não é elemento formativo do ato; é requisito de eficácia e moralidade. Por isso mesmo, os atos irregulares não se convalidam com a publicação, nem os regulares e dispensam para sua exeqüibilidade, quando a lei ou o regulamento a exige. Em princípio, todo ato administrativo deve ser publicado, porque pública é a Administração que o realiza, só se admitindo sigilo nos casos de segurança nacional, investigações policiais ou interesse superior da Administração a ser preservado em processo previamente declarado sigiloso.

Eficiência: é o mais moderno princípio de Administração Pública que já não se contenta em que os seus agentes desempenhem suas atividades apenas com legalidade e moralidade (ética); exigindo resultados positivos para o Serviço Público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade, de seus membros. Eficiência consiste em realizar as atribuições de uma função pública com competência, presteza, perfeição e rendimento funcional, buscando, com isso, superar as expectativas do cidadão-cliente.

A reforma administrativa federal (Emenda Constitucional nº 19/98), ao consagrar o princípio da eficiência administrativa, recomenda a demissão ou

dispensa do servidor público comprovadamente ineficiente e desidioso no exercício da função pública.

Não menos importantes são as três espécies de administração pública, que de acordo com Granjeiro e Oliveira (2001 p.23) são:

Administração Pública Patrimonialista – no patrimonialismo, o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder soberano, e os seus auxiliares, servidores, possuem status de nobreza real. Em consequência, a corrupção e o nepotismo são inerentes a esse tipo de administração.

Administração Pública Burocrática – surge na segunda metade do século XIX, (...), como forma de combater a corrupção e o nepotismo patrimonialista. Por isso, são sempre necessários controles rígidos dos processos, como por exemplo, nas compras e no atendimento a demandas.

A administração Pública Gerencial - emerge na segunda metade do século XX, como resposta à expansão das funções econômicas e sociais do Estado e, ao desenvolvimento tecnológico e à globalização da economia mundial. A administração pública gerencial está explícita e diretamente voltada para o interesse público. O que ocorre é que a administração Pública Gerencial é uma referência da redemocratização do país porque vê o cidadão como contribuinte de impostos e cliente de seus serviços. Neste modelo de administração pública, vê-se uma definição clara de objetivos para cada unidade da administração, se revelando mais capaz de promover o aumento da qualidade e da eficiência dos serviços sociais oferecidos pelo setor público.

Segundo Cherulli e Ferreira (2007 p. 09), as organizações podem ser escolares, industriais, comerciais, bancárias, financeiras, hospitalares, universitárias, (...), dentre outras. Podem ser pequenas, médias e grandes quanto ao tamanho; públicas e privadas quanto à propriedade e assim nascemos nelas (...), trabalhando e passando a maior parte de nossas vidas. Justamente por isso, que a sua gestão, ou a gestão das empresas é condicionada por uma série de variáveis que atuam sobre as empresas num acelerado ritmo para mais objetividade e pertinência com a administração. Entre essas variáveis se destacam a sociedade do conhecimento, a sociedade da informação.

Entretanto, seja na administração pública, seja na gestão de empresas, do ponto de vista conceitual, a administração é o processo racional de organização, comando e controle que pressupõe algumas condicionantes que vão desde o

ambiente de trabalho até o controle contábil e na administração pública. Podemos acrescentar o caráter democrático, pois, a transparência dos atos praticados pelos poderes públicos e a divulgação dos mesmos em tempo real são condições essenciais à construção e ao fortalecimento da democracia. O espaço local parece se o lugar mais adequado, ainda que não suficiente – dado que grande parte dos recursos e das temáticas de interesse público são tratadas de forma compartilhada ou exclusiva pelas esferas estaduais e federais, para iniciativas inovadoras da participação direta da sociedade nos procedimentos de governança e no diálogo com as autoridades governamentais.

4.3 POLÍTICAS PÚBLICAS E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO

Para (Silva 2001 p. 01-06), “o termo políticas públicas é utilizado para tratar as ações sistematicamente ordenadas, desenvolvidas por organismos governamentais ou não governamentais”, com o objetivo de afirmar ou modificar um cenário cujo, contudo e a dinâmica são de interesse do conjunto da sociedade. Aqui não estão contempladas as ações não governamentais desenvolvidas com objetivos voltados aos interesses privados ou corporativos.

Observa-se que as políticas públicas podem ser governamentais, mas não necessariamente assumem tal condição. O que prova que as políticas públicas não assumem a condição de governamentais é segundo a maioria dos estudos acerca da administração pública o fato de seu ciclo de políticas serem constituídos de sete momentos: (I) agenda: definição dos problemas a serem tratados pela ação pública governamental; (II) elaboração: construção das alternativas técnicas de superação dos problemas identificados; (III) formulação: escolha, pelos atores sociais – políticos, burocratas, grupos e organizações de interesse – sobre a opção de política a ser executada; (IV) implementação: constituição das condições administrativas, jurídicas e financeiras necessárias a execução das ações; (V) execução: realização das ações constantes no planejamento; (VI) controle: acompanhamento das ações; e (VII) avaliação: identificação dos resultados segundo critérios previamente estabelecidos. (contabilidade Pública. 14ª. Ed. São Paulo: Atlas, p. 157).

O que necessita ser verificado é se esses momentos conseguem estruturar o controle das ações realizadas no setor público, especialmente o orçamento. Os estudos de (Silva 2001 p. 01-06), apontam que o controle sobre as ações realizadas pelo setor público governamental é uma função administrativa. Isso envolve um conjunto de procedimentos adotados com o objetivo de acompanhar e identificar se as ações relativas ao ciclo das políticas públicas planejadas são executadas conforme a necessidade dos atores sociais interessados e se estão produzindo os resultados esperados, de acordo com o princípio da legalidade definido pelo conjunto de regras em vigor. O objetivo central do sistema de controle sobre o orçamento público é verificar se o poder público está executando as ações conforme as escolhas públicas manifestadas nos fóruns competentes e materializadas na peça orçamentária aprovada pelo legislativo e promulgada pelo executivo. Como objetivos derivados do elemento central supramencionado, estão à busca da constatação de que as ações não só estão sendo realizadas conforme as escolhas públicas, mas também estão sendo conduzidas conforme os preceitos de legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e efetividade. As ações de controle podem ser desenvolvidas antes, durante e depois da execução das políticas públicas. É desejável que seja exercida nos dois primeiros momentos supracitados.

Primeiro, sobre os procedimentos que antecedem as ações relativas à execução de políticas: agenda, elaboração, formulação e implementação, isto pode evitar a adoção de procedimentos julgados técnica ou politicamente inadequados. Segundo, de forma concomitante a execução das ações, de forma a criar condições necessárias à percepção de situações-problema e correção das mesmas, evitando custos maiores. Diferentemente, o controle sobre ações de interesse social pode ser executado por meio de dinâmica de mercado, ação do Estado e ação da sociedade, mas, na verdade, o controle orçamentário é assim dividido:

1. O controle governamental interno sobre o orçamento é exercido pelo próprio Poder executivo, ou seja, o próprio segmento responsável pela condução da realização das ações relacionadas ao ciclo orçamentário.
2. O controle externo é exercido pelo Poder Legislativo, com auxílio técnico do Tribunal de contas.
3. O controle exercido pela sociedade civil sobre o orçamento público, resultante da ação individual de cidadãos e por intermédio de organizações não-governamentais, pode estar orientado a defesa de interesses privados, corporativos e públicos. Tão

importante quanto os interesses que estão sendo defendidos são os métodos adotados na ação – que devem primar pela ética e pelo respeito às regras do jogo – e a transparências de propósitos.

Dessa forma, é oportuno reconhecer que as responsabilidades de controle social são definidas pela constituição de 1988 que estabelece em seu artigo 5º (Inciso XXXIII), que todo cidadão tem direito de se informar sobre a administração dos órgãos públicos, podendo inclusive, denunciar possíveis irregularidades,

Por fim, pode-se concordar com Silva (2001 p. 01-06) quando ele enfatiza que todas as formas de controle supramencionadas são relevantes e complementares. Relevantes porque desempenham papéis essenciais a condução democrática da gestão da “coisa pública”, relevantes porque geram condições necessárias a gestão eficiente dos recursos repassados pela sociedade ao Estado, para que este último regulamente, fiscalize, produza e distribua os bens e serviços resultantes das escolhas públicas. Complementares, porque intercambiam dados, informações e análises que enriquecem os registros gerados pelos diferentes tipos de sistemas de controle existentes.

4.4 O ORÇAMENTO PÚBLICO E A COMUNIDADE

O orçamento possui muitas conceituações, sendo que a citação de Feijó (2003 p.47) relata o seguinte:

A ação planejada do Estado que na manutenção de suas atividades quer na execução de seus projetos, se materializa através do orçamento, que é instrumento de que dispõe o Poder Público para expressar, em determinado período de tempo, o seu programa de ação, discriminando a origem e o montante de recursos a serem arrecadados, bem como os dispêndios a serem efetuados.

Objetivos da Política Orçamentária:

Os objetivos da política orçamentária são corrigir as falhas de mercado e as distorções, visando manter a estabilidade, melhorar a distribuição de renda, e alocar

recursos com mais eficiência nos gastos. O orçamento também visa regular o mercado e coibir abusos, reduzir as falhas e as externalidades negativas (fatores adversos causados pela produção, como poluição, problemas urbanos, etc.), proporcionar o acesso de todos aos produtos, construir obras públicas, assegurar o cumprimento das funções elementares do Estado como justiça, segurança, saúde, educação, etc.

Evolução do Orçamento:

O Orçamento evoluiu ao longo da nossa história, desde o orçamento tradicional, com ênfase no gasto, até o que denominamos hoje de Orçamento-programa, com ênfase nas realizações. Na verdade, outras versões do orçamento foram características da sua evolução. O Orçamento tradicional era caracterizado apenas por uma simples planilha contendo uma projeção de receitas e despesas, a serem executadas no exercício, com a aquisição de bens e serviços públicos. Havia ênfase no gasto, e não nas realizações que o Governo pretendia executar.

Não havia um planejamento de ações, visando minimizar ou solucionar um problema do Estado, como a Educação, a Saúde, dentre outros, com objetivos, propósitos, programas, custos, ou até mesmo, medidas de desempenho para avaliar estas ações. Era apenas um documento formal, indicando o que o Governo iria comprar durante o ano, sem qualquer ligação com um processo de planejamento ou funções que o Estado deveria desempenhar. Apenas dotava os órgãos de recursos para pagamentos de materiais ou pessoal, sem se importar com os objetivos econômicos ou sociais. No orçamento de desempenho, houve uma tentativa de se melhorar o processo orçamentário, buscando-se saber onde o Governo gastava o recurso. Assim, tentou-se, de alguma forma, não apenas projetar receitas e despesas, mas saber onde se estava gastando e porque o recurso estava sendo gasto. Em que pese este orçamento ter representado uma evolução do orçamento tradicional, ainda não poderia ser considerado um orçamento-programa, tendo em vista que lhe faltava uma característica primordial: a vinculação a um sistema de planejamento público.

O Orçamento-programa, criado no Brasil pelo Decreto-Lei nº 200/67, consagrou a integração entre o planejamento e o orçamento público, uma vez que, com o seu advento, surgiu a necessidade de se planejar as ações, antes de executar o Orçamento.

Era preciso, antes de fixar as despesas ou distribuir as receitas, saber quais as reais deficiências ou necessidades da população e categorizar as ações necessárias visando à correção ou minimização dos problemas. A ênfase no orçamento-programa eram as realizações, ou seja, interessava o que o governo realizava.

O Orçamento base zero foi um sistema paralelo criado no Texas EUA e não representou uma evolução do orçamento, com os outros, mas uma simples variação no método de planejamento naquele país, onde não existiam direitos adquiridos sobre verbas anteriormente concedidas. No final de cada período orçamentário, os programas existentes eram tecnicamente “zerados” no seu valor, o que obrigava os órgãos envolvidos a novas demonstrações de custos e benefícios com vistas à priorização, concorrendo por verbas, programas em fase de execução avançada com aqueles iniciados no novo período.

A Classificação Funcional Programática representou um grande avanço na técnica de apresentação orçamentária. Ela permitia a vinculação das dotações orçamentárias aos objetivos de governo. Os objetivos são viabilizados pelos Programas de Governo. Esse enfoque permite uma visão de “o que governo faz”, o que tem um significado bastante diferenciado do enfoque tradicional, que visualizava “o que o governo compra”. Os programas geralmente representam os produtos finais da ação governamental. Esse tipo de orçamento é denominado Orçamento-programa.

No Brasil, o Orçamento-programa está estruturado em diversas categorias programáticas, ou níveis de programação, que representam objetivos da ação governamental em diversos níveis decisórios. Um rol de funções, representando objetivos mais gerais, o maior nível de agregação das ações, de modo a refletir as atribuições permanentes do Governo. Um rol de subfunções, como meios e instrumentos de ações organicamente articuladas para o cumprimento das funções. Uma subjunção agrega vários programas. Um rol de programas, com projetos, atividades e operações especiais representando ações específicas, como subprodutos destes programas.

Em síntese:

- As funções representam as áreas de atuação do Governo, divididas em subfunções;
- Os programas representam os objetivos que se pretende alcançar e estão articulados às funções e subfunções.

- Os projetos e atividades representam os meios de alcançar os objetivos dos programas.

O orçamento-programa está intimamente ligado ao sistema de planejamento e aos objetivos que o governo pretende alcançar. É um plano de trabalho expresso por um conjunto de ações a realizar e pela identificação dos recursos necessários. A ênfase é nos objetivos a realizar. As características principais do Orçamento-programa são: evolução do orçamento tradicional, vinculado ao planejamento, melhor controle, identificação das funções, da situação, das soluções, objetivos, recursos, etc. Ênfase no que se realiza não no que se gasta. O planejamento no Brasil, estruturado por um Orçamento-programa surgiu concomitantemente ao próprio Orçamento-programa no Decreto Lei nº 200/67.

Eram princípios básicos do DL 200/67:

- Plano geral de governo;
- Programas Gerais, setoriais e regionais de duração plurianual;
- Orçamento-programa anual;
- Programação financeira de desembolso;
- Planejamento, coordenação, controle, descentralização, delegação de competência.

4.5 MECANISMOS RETIFICADORES DO ORÇAMENTO

O orçamento anual é produto de um processo de planejamento que incorpora as intenções e as prioridades da coletividade. Entretanto, é possível que durante a execução do orçamento ocorram situações, fatos novos, ou mesmo problemas não previstos na fase de elaboração. Há que se criar mecanismos que venham corrigir estas falhas de previsão e retifiquem o orçamento. Estes mecanismos são denominados de Créditos Adicionais.

O orçamento não deve ser uma “camisa-de-força” que obrigue aos administradores a seguirem exatamente aquilo que está estabelecido no programa de trabalho e a natureza da despesa. Em vista disso, o art. 40 da Lei 4.320/1964 permite que sejam abertas novas dotações para ajustar o orçamento com os

objetivos a atingir. São as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei Orçamentária Anual.

De acordo com o art. 41 da Lei nº 4320/1964, os créditos adicionais podem ser classificados como:

- a) Suplementares: são os créditos adicionais destinados a reforço de dotação orçamentária já existente no orçamento;
- b) Especiais: são destinados a despesa para as quais não haja dotação específica;
- c) Extraordinárias: são destinados a atender despesas urgentes e imprevistas, casos de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

4.5.1 POLÍTICA E PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS FAVORÁVEIS À COMUNIDADE

A administração pública tem sofrido influências do processo de redemocratização da sociedade brasileira por isso os seus modelos tradicionais de gestão deixaram de ser determinantes.

Nesse contexto, sob a visão de (Gomes, 2005 p. 01- 05), “desenvolveu-se a Reforma Estrutural do Estado Brasileiro em 1995, como tentativa de regatar a eficiência, responsabilidade e transparência da Administração”, e, conseqüentemente, a capacidade de governar do Estado, introduzindo-se o debate sobre o desempenho da gestão governamental. A Reforma envolve basicamente a descentralização, a participação cidadã e o controle social dos atos, enfatizando a necessidade de uma administração mais próxima e mais permeável em relação às demandas de uma cidadania cada vez mais plural e ativa, atuando assim, no fortalecimento dos municípios e impondo a construção de uma nova administração pública voltada para o cidadão. Percebemos que as ações governamentais mostram-se mais eficientes, de forma que a descentralização das políticas públicas e a municipalização permitem perceber que a comunidade tem sido mais participativa, o que faz com que as propostas de uma nova administração e de desenvolvimento local sejam mais enfatizadas.

Aqui, emerge o Princípio da Clareza conceituado por (Ferreira, 2007 p. 01-03) “o orçamento é um instrumento eficiente de administração, pois, pode-se considerar

que essa administração deve ser democrática e/ou compartilhada”. Um dos marcos dessa referida administração é a elaboração das leis orgânicas, um dos resultados da autonomia dos municípios.

Quando se fala de Políticas e Princípios Orçamentários que favorecem a comunidade, fala-se da participação política da sociedade civil ou popular, especificamente no que tange à participação do cidadão nas ações e decisões governamentais em nome da coletividade. Essa participação cidadã nos governos locais, por sua vez, envolve a institucionalização de mecanismos que combinam os princípios da democracia representativa com a democracia direta, mecanismos jurídico-administrativos que possibilitam a gestão democrática no âmbito municipal, na busca da maior eficiência, transparência e responsabilidade pública dos governos locais.

A autora anteriormente citada (IBID, 2005 P. 01-02) ressalta ainda que a participação civil nas políticas públicas seja pressuposto para que a reforma se operacionalize devidamente, para passarmos, efetivamente, a um modelo de administração gerencial, voltado para a eficiência, transparência e responsabilidade do Estado, construindo assim uma nova administração voltada para o cidadão. Para que isso ocorra, essa participação tem necessariamente que se verificar no plano fático, e se essa efetividade não se der como produto de reivindicações populares, então ao menos, deverá ser promovida pelos governos, especialmente os municipais, mais suscetíveis às demandas da sociedade.

Como cédula política da organização nacional mais próxima à sociedade civil, é no município que se apresentam as condições favoráveis à efetiva participação da sociedade na gestão da coisa pública, pela maior possibilidade de identificação dos meios a serem utilizados para a sua realização. Remetendo novamente à questão da Lei Orgânica Municipal pode-se dizer que ela permite ainda, a formulação, o planejamento e a execução das políticas públicas municipais de acordo com as prioridades locais eleitas pela sociedade civil e, certamente, o planejamento é um dos instrumentos que mais se adéqua ao enfoque das sociedades comunitárias.

No que se refere às políticas orçamentárias que possam favorecer e/ou atender tais necessidades (Gomes, 2005 p. 01-03) argumenta que: “as leis orçamentárias explicitam os planos de investimentos em longo e curto prazo, a previsão de receita e as despesas do exercício, portanto, no âmbito do Estado Democrático de Direito”, é intuitiva a necessidade de seus principais destinatários

participarem de seu processo elaborativo, bem como de sua execução, fortalecendo a um só tempo a democracia, a cidadania e elevando o padrão de eficiência e a autonomia dos municípios. No mesmo sentido, também a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que o poder executivo tenha que permitir a participação da sociedade no processo de elaboração das leis supra-referidas, o que determina a necessidade de realização de audiência pública para que a sociedade seja ouvida. Da mesma forma a participação da sociedade deve se processar no âmbito de atuação do Poder Legislativo em todos os atos que visem à preparação do texto final das leis.

É importante ressaltar que a participação popular no processo orçamentário terá verdadeira repercussão se realmente ocorrer na elaboração de todas as leis orçamentárias.

Teóricos e administradores dizem que não basta a comunidade ser consultada para a formação do projeto de lei orçamentária, é preciso ser chamada para elaboração do Plano Plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias, pois, se a comunidade não participar dessas duas primeiras fases, a possibilidade de atuar decisivamente na administração Pública ficará muito limitada e suas reivindicações podem não ser atendidas.

Segundo (Gomes 2005 p. 01-05) isso se deve ao fato de a participação da sociedade, a despeito de ser um importantíssimo princípio constitucional, que imprime legitimidade à gestão, tornou-se pressuposto obrigatório nos processos de elaboração e discussão das Leis Orçamentárias e Planos. No que tange as fases do processo de participação cidadã na gestão pública, observa-se que a mesma deve ultrapassar todos os momentos, a saber: normatização, execução e fiscalização das políticas públicas.

Desde o momento da identificação dos objetivos e necessidades e da discussão dos planos, projetos, programas, inclusive das formas pelas quais a comunidade pode participar na implementação do que for decidido e, observando-se caso foram ou não atendidas ao final, às demandas dos vários atores sociais presentes no panorama da gestão pública.

Para que o processo de participação popular nas decisões orçamentárias seja o mais democrático possível e conseqüentemente funcione melhor, devem ser incluídas as participações de minorias, de grupos discriminados, e ainda, de grupos diretamente afetados, como associações comunitárias, representando interesse de

grupos específicos, como bairros, unidades de vizinhança, distritos ou usuários de determinados serviços.

Conforme o exposto, garantir a participação popular nas decisões orçamentárias, na gestão pública apresenta-se como um desafio de grandes proporções. Historicamente, o Orçamento é um campo de conhecimento restrito aos especialistas, devido à própria estrutura da Administração Pública, aos termos técnicos e à complexidade da legislação. Assim pode-se observar que a breve caracterização da problemática e do cenário atual indica que são amplos e diversos os desafios e as possibilidades colocados na ordem do dia à administração pública.

5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

No capítulo anterior, pode-se descrever melhor o planejamento e o orçamento público dentro de uma gestão pública, servindo como ferramenta ao gestor público, a fim de bem gerir a empresa pública. O presente capítulo apresenta as considerações finais quanto ao atendimento aos objetivos da pesquisa e finaliza sugerindo trabalhos futuros.

5.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS QUANTO A PROPOSTA DA DISSERTAÇÃO

A presente dissertação teve como proposta inicial responder a seguinte problemática de pesquisa: “Esclarecendo e descrevendo a aplicação da Lei de Diretrizes Orçamentária como ferramenta de planejamento, gestão e controle com amparo legal para a contabilidade pública, o poder executivo terá resultados com melhor eficácia e eficiência?” Sendo o objetivo principal desta pesquisa, descrever a Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO, no processo de sua aplicação como instrumento de planejamento, gestão e controle como forma de ferramenta e amparo legal para atividade pública.

Para atingir tal objetivo, os objetivos específicos foram desenvolvidos da seguinte forma:

- a) Observar e relacionar a existência da Lei de Diretrizes Orçamentária com a Lei de Responsabilidade Fiscal;
- b) Compreender o processo de aplicação e gerenciamento;
- c) Identificar como instrumento e ferramenta de planejamento a Lei de Diretrizes Orçamentária - LDO na atividade pública praticada pelos governantes.

Observa-se que a Lei de Diretrizes Orçamentárias tornasse o manual do Plano Plurianual – PPA que para o poder executivo desenvolver todos os seus projetos e atividades é necessário que o PPA esteja em consonância, isto é, relacionado diretamente com as prioridades, metas e riscos fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias que são exigidas pela Lei 4.320/64 e amparadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Compreende-se então que a aplicação e o gerenciamento sejam realizados pela Lei Orçamentária Anual – LOA que é uma ferramenta de planejamento orçamentário, onde, objetiva, estima e cumpre seus planejamentos e orçamentos com maior segurança, eficiência e eficácia.

Identifica-se que com um planejamento tão amplo dependerá apenas da boa vontade do gestor público para fazer ou não, melhorias públicas no mandato de sua responsabilidade e tendo apenas a opção do licito, pois caso contrário responderá junto ao Tribunal de Contas do Estado – TCE que está amparado pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

5.2 SUGESTÃO PARA TRABALHOS FUTUROS

Durante o desenvolvimento da presente dissertação, afiguraram-se, pontos que poderão ser futuramente abordados. Desta forma, sugerimos que seja realizada uma pesquisa com estudo de caso de PPA, LDO e LOA, para aperfeiçoamento aprofundado e compartilhamento de conhecimento.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALOE, Armando. Contabilidade Pública. 14ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças 15. Ed. rev. e atual. Por Djalma de campos. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BRASIL, Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [HTTP://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm). Acesso em 05 de mar. De 2013.

BRASIL, Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL, Lei nº 4320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL, Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Manuais de Legislação Atlas Reforma Administrativa, 23ª Ed. São Paulo: Atlas, 1986.

BEZERRA FILHO, J. E. Orçamento aplicado ao setor público: Abordagem simples e objetiva. Atualizado com a Constituição Federal, Lei nº 4.320/64, LRF e portarias da SFO/STN/MCASP. São Paulo: Atlas, 2012.

CHERULLI. E. M.; FERREIRA, S. M. B. Gestão de Pessoas para a diversidade Caderno de Estudos da Universidade Gama Filho – POSEAD: Educação à distância. Direitos reservados ao CETEB – Brasília, 2007.

CHIAVENATO , Idalberto, Administração nos Novos Tempos. 2ª ed. São Paulo: Editora Elsevier, 2004 – 3ª reimpressão

FEIJÓ, P.H. Administração Financeira e Orçamentária & Noções de Finanças Públicas. Atualização agosto 2003.

FERREIRA, G. B. Princípios Orçamentários, 2007. Disponível em: WWW.estudaaqui.com.br – acesso em 05/04/2013.

FLORES, P. C. O papel da contabilidade na Administração Pública. 2008. Disponível em paulocesarflores@uol.com.br

GANDIN, Danilo. A prática do planejamento participativo: na educação e em outras instituições, grupos e movimentos dos campos cultural, social, político, religioso e governamental. Petrópolis, RJ: Vozes, 1994.

GOMES, G.F Gestão Orçamentária Participativa dos Municípios. Trabalho apresentado à Faculdade de Direito de Minas Gerais (UFMG). 2005.

GRANJEIRO, J.W.; OLIVEIRA, B.R. de Governo, Estado e Administração Pública IN: Gestor: Manual para Concurso Público. Brasília Ed. Vestcon, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade. Fundamentos de Metodologia Científica. 6ª Ed. São Paulo: Atlas. 2003.

MAXIMIANO, A. C. A.; Introdução à Administração. 5ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

OLIVEIRA, E. Contabilidade Informatizada: Teoria e prática. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, R. F, Curso de Direito Financeiro. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, M. S. Orçamento Público e Controle: Uma primeira leitura da experiência do Fórum Popular do Orçamento do Rio de Janeiro. Trabalho apresentado no VI Congresso Internacional Del CLAD sobre La reforma Del Estado y de La administración Pública, Buenos Aires, Argentina, 5-9, Nov. 2001.

SILVIA, Lino Martins Da. Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

TORRES, R. L. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, Volume V: O orçamento na Constituição, 2ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.